

# 工事進行基準の 理論的背景に関する一考察

公益社団法人土木学会 建設マネジメント委員会 工事進行基準研究小委員会

やま だ たかひさ  
東北大学 博士（工学） 山田 貴久

## 1. はじめに

### (1) 背景

2001年のエンロン事件は、アメリカ国内だけでなく世界において会計不祥事として知られている。我が国では、1部上場企業の会計不正<sup>1)</sup>が存在する。証券取引等監視委員会事務局が公表した金融商品取引課徴金事例集<sup>2)</sup>では、表-1のとおり財務諸表に虚偽表示の制裁金が大きい。

「収益認識プロジェクト」は、国際会計基準審議会(IASB: International Accounting Standards

Board)及び米国財務会計基準審議会(FASB: Financial Accounting Standards Board)が共同で2002年以来10年を超え基準作成を進めてきた。その結果、「収益認識プロジェクト」は、国際財務報告基準(IFRS: International Financial Reporting Standards)第15号としてグローバル企業は2018年1月1日付けで強制適用される<sup>3)</sup>ことになると考えられる。工事進行基準は、最終的に条件付き<sup>4)</sup>で承認されたが、2008DP(Draft Paper)では否認された時期もあった<sup>5)</sup>。建設業会計は、原則として工事進行基準であることにより実態に則した適正な財務情報<sup>6)</sup>になるのではないかと考える。

表-1 不正会計事象

年度	全報告件数(a)	開示書類の虚偽記載等件数(b)	開示書類の虚偽記載等割合 b/a(%)	内部者取引相場操縦等(円)	開示書類の虚偽記載等(c)(円)	課徴金合計(d)(円)	開示書類の虚偽記載等課徴金額割 c/d (%)
2006	14	3	21	49,150,000	633,330,000	682,480,000	92.8
2007	24	8	33	39,600,000	66,849,997	106,449,997	62.8
2008	29	11	38	66,610,000	1,913,909,997	1,980,519,997	96.6
2009	53	10	19	55,480,000	711,479,998	766,959,998	92.8
2010	44	18	41	63,940,000	1,879,819,994	1,943,759,994	96.7
2011	27	9	33	31,690,000	569,250,000	600,940,000	94.7
2012	41	9	22	135,720,000	721,749,994	857,469,994	84.2
2013	51	9	18	4,608,060,000	1,048,369,999	5,656,429,999	18.5
2014	50	8	16	563,342,935	604,640,000	1,167,982,935	51.8
2015	41	6	15	191,835,000	7,800,120,000	7,991,955,000	97.6

(2) 問題の所在

IASB/FASBをはじめ、多くの研究者は、「収益認識」に関して、伝統的な収益費用アプローチかIFRSの概念フレームワークという資産負債アプローチかという議論を理論研究として進められていると考えられる。最終的にIFRS発行情書が米国、欧州において承諾され利用されるようになる収益認識に関しては、「見積り」という部分が拡大することで財務情報を作成する側の恣意性も拡大すると考えられる。また、筆者の問題意識は、なぜ工事進行基準を適用した企業のうち一部の企業で不正会計をしてしまうのかということである。工事進行基準は、「見積りの適正性」によるところが大きく、企業側の恣意性が他の会計基準と比較して関与する余地が大きいと考えられる。

会社計算規則第101条では、重要な会計方針を注記表に記載すべきことを規定している。収益の計上基準は、記載すべき重要な会計方針に該当し（企業会計原則注解1-2）、省令様式も同様に収益及び費用の計上基準として、完成工事高及び完成工事原価の認識基準（工事進行基準・工事完成基準）、並びに決算日における工事進捗度を見積るために用いた方法を、注記表の重要な会計方針に記載することとしている（省令様式第17号の2、注8(1)）。また、注記に記載する金額は、完成引渡しをした事業年度に計上した完成工事高も含まれる。

我が国の企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」の場合、工事進行基準が適用されるための要件として、成果の確実性が認められるためには、次の①～③の各項目が信頼性をもって見積ることができなければならないと定められている<sup>7)</sup>。

- ① 工事収益総額
- ② 工事原価総額
- ③ 決算日における工事進捗度

多くの先行研究は、収益認識プロジェクトの理論又は文献調査による不正会計の分析が行われており、これらに見られる研究方法だけでは工事進行基準適用の3要件が実際に不正会計を行った企

業にどのような形で適用の改善を図っていったかという部分の実態に則したものにならないので、研究の余地があると考えられる。

本年度は、研究の初年度成果として工事進行基準の理論的背景をまとめた。

## 2. 先行研究

IASBは、現在のところ新収益認識基準のIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」の発効日を2018年1月1日とし、強制適用を求めている。この中には、従前の工事契約に関する会計基準は「一定の期間にわたり充足される履行義務」として35項に掲載されている（ステップ5では、充足するにつれてという表現になっている）。本稿は、IFRSの収益認識プロジェクトに伴うIFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」(IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers)が発行されるまでのいくつかの改訂に伴う先行研究の調査を行った。

### (1) IFRSの収益認識プロジェクトと工事進行基準の考え方

近年の収益認識プロジェクトと工事進行基準に関して考え方を5論文から確認すると、2010年までの論文は2008DPに起因し工事進行基準は否定されている。しかし、工事進行基準の必要性が述べられている。2011年以降の論文は2011EDによる内容を反映しているため、条件付きで認められていることが記載されている（表-2）。

### (2) IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」における最も特徴的な5つのステップ

FASB及びIASBは、共同で収益認識プロジェクトを進めてきた。共同で進める理由は、「これまでのアメリカの一般に認められた会計原則(US GAAP)の収益認識の要件は、IFRSとは異っており、両方の要件を改善する必要がある、またIFRSは限定的なガイダンスを提供したために、

表-2 IFRS の収益認識プロジェクトと工事進行基準の考え方

	収益認識プロジェクトに対する意見	工事進行基準に対する考え方	参考文献
東海幹夫 教授	①元来、国際会計基準は、IAS 第 18 号「収益」と IAS 第 11 号「工事契約」をもち、前者は、商品の所有に伴うリスクと経済価値が顧客に移転することを重視し、後者は、要件が求められていないという矛盾を抱えていた。 ②少なくとも一般的な工事契約における発注者と受注者の関係を認識すれば、建設物の完了により引渡がなされて、顧客による資源の支配は成立すると考えるのが常識的である。	①今回の DP の提案では、工事中の資産が継続的に顧客に対して移転ないし大多数の工事契約については、一転して、完成引き渡し時に一時に収益認識することが求められることになると理解している。 ②我々は、一定の要件を満たす工事契約については進行基準による収益認識を求める現行のあり方を維持すべきであると考えている。	青山経営論集 2009.12
万代勝信 教授	①履行義務が鍵概念である。 ② DP で公正価値モデルを採用していない最大の理由は、収益認識のパターンが多いから。	①工事進行基準は企業の生産活動に焦点を当てた収益認識基準であるので、企業の履行義務の充足を認識要件とする DP のモデルとは相容れない。	会計 2010.4
辻山栄子 教授	①契約に基づく履行義務の充足→契約上の約定資産の引渡し→約定資産に対する顧客の支配の獲得、という順序で次第に具体化されている。 ②実質の事業の実態に即して解釈せざるをえない状況に回帰しつつあるようにみえる。 ③ヨーロッパ案に類似している。	①工事進行基準は、収益の認識として認められないことになる。	会計 2010.4
濱本道正 教授	①収益費用アプローチ（＝稼得・実現モデル）を否定して「資産負債アプローチ」（＝支配移転モデル）を貫徹させようとするスタイルである。 ②金融資産や無形資産、あるいは年金負債といったバランスシート項目においてはともかく、収益認識や費用測定というフローの側面にまでストック・アプローチを拡大適用しようとするのは、会計構造の面から見てやはり無理があるのではないだろうか。	2010ED において ①財やサービスのデザインまたは機能が顧客に固有のものであるかを満たすかどうか先ず検討しなければならない。 ②経済的実質よりも法的形式を重視する色彩が強い。 ③企業は、仕掛品（工事契約では仕掛工事）の使用を指図する能力や仕掛品から便益を受ける能力を有しているかどうかを検討しなければならない。 2011ED において条件付きで承認された。	青山経営論集 2013.9
山田康裕 教授	①当初、検討していた公正価値モデルから従来の顧客対価モデルの採用に影響したと思われる要因として 1) IFRS の大口利用者である EU への配慮があったと思われる。 2) 将来的に利用となるかもしれないアメリカへの配慮があったものと思われる。 ②結果的にはこれまでと実質的に大差ない内容に落ち着いたものの、資産・負債の変動に基づくストックによる収益認識という点は維持されたままである。	記述無し	会計 2015.4

結果的に IAS 第 18 号「収益」及び IAS 第 11 号「建設契約」という 2 つの主要な収益認識基準が、複雑な取引に適用するには困難となっていた<sup>8)</sup>という問題を解決する必要があるからであると考えられる<sup>9)</sup>。

2014 年 5 月の IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」の考え方をまとめると（収益認識プロジェクトの最新版は、2014 年 5 月に公表されたものが最新である）その主な特徴は、本基準の中の IN7 に記載されているとおり 5 つのステップによる収益認識<sup>10)</sup>である。企業が収益の認識を、約束した財又はサービスの顧客への移転を

当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するために、5 つのステップを適用するという点である。

ステップ 1：顧客との契約を識別する<sup>11)</sup>

ステップ 2：契約における履行義務を識別する

ステップ 3：取引価格を算定する

ステップ 4：取引価格を契約における履行義務に配分する

ステップ 5：企業が履行義務の充足時（又は充足するにつれて）に収益を認識する

同様な考え方は、FASB が 2014 年 5 月に FASB Accounting Standards Codification を改訂

した Topic 606「顧客との契約から生じる収益」(Accounting Standards Update No.2014-09。以下、「Topic 606」という。)にも記載されている<sup>12)</sup>。そのコア原則は、「実体が約束された財若しくは用役と交換に権利を得る対価を反映する金額で、顧客へそれらの財若しくは用役の移転を描写するために、収益を認識することである。」として、同様の5つのステップによる収益を認識することを要求している<sup>13)</sup>。2014年6月に、企業等が収益認識基準を実施する時に生じる潜在的な実施問題を検討する FASB-IASB の TRG (Transition Resource Group for Revenue Recognition) を設置した<sup>14)</sup>。これを我が国の企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」のうち、工事進行基準における適用3要件を各ステップに当てはめてみると、

- ① 「工事収益総額」及び「工事原価総額」は、ステップ1～4に相当すると考えられる。
- ② 「決算日における工事進捗度が信頼性をもって見積られる」は、ステップ5に相当すると考えられる。

5つのステップを認識及び測定に関してまとめ直すと、認識のステップ1はステップ3により測定され、認識のステップ2はステップ4により測定される。そして、履行義務の充足はステップ5により収益を認識することになる。FASBは、2016年5月9日に ASU2016-12 を発行した<sup>15)</sup>。これは、ASU2014-09 の特定の側面を改訂するものである。TRGは、ASU2014-09 の新収益基準の核となる収益認識原則を変更するものではなく、明確化するものであるとしている。特に関連のある「収益対価の回収可能性」については、企業による回収可能性評価の目的を明確化し、企業が回収可能性を確実にないとした場合に、企業が受領する対価を収益として認識することになる場合に関する新規ガイドラインも含んでいる。

### (3) IFRS, US GAAP 及び我が国の工事進行基準比較

IFRS 第15号及び US GAAP (Topic 606) においては、「工事進行基準 (the Percentage of

completion method)」という文字が削除され、代わりにステップ5の「企業が履行義務を充足するにつれて<sup>16)</sup> (As the entity satisfies a performance obligation)」という言葉に変更された。これにより、長期大規模建設工事は継続的に収益を認識していくことになると考えられる。

当初は、契約を基礎とする収益認識モデルにおいて「権利と義務の正味ポジションは、企業の権利と義務の関係に応じて単一の資産又は負債を生じさせる。もし残りの権利の測定値が残りの義務の測定値を超えていれば契約資産<sup>17)</sup> (contract asset) となる。同様に、残りの義務の測定値が残りの権利の測定値を超えていれば契約負債<sup>18)</sup> (contract liability) となる。この契約資産又は契約負債は、企業の残りの権利及び義務に対する契約における正味の契約ポジション<sup>19)</sup> を反映している (討議資料 para 2.23)。」これは資産負債アプローチを考慮するがためのものであると考えられる。しかし、我が国の企業会計基準においては収益費用アプローチであるため、その考え方は取られていない。また、進捗度を測定する方法に関して IFRS 第15号及び US GAAP (Topic 606) は、アウトプット法及びインプット法の欠点を含めた解説を述べているが、どちらを使用するかは各企業に委ねている。一方、我が国の企業会計基準第15号では、原則としてインプット法である原価比例法を使用すべきとの記載方法になっており、アウトプット法の記載はない。また、インプット法の欠点に関して記載はない。

我が国の工事進行基準の会計処理における考慮すべき要素を確認すると、工事契約の認識単位は、実質的な取引の単位の特徴である確定的な請求権の獲得によって行われる。そして、契約により長期大規模工事の場合は工事進行基準により収益を認識することになる。工事進行基準を適用するためには、①工事収益総額、②工事原価総額、③決算日における工事進捗度の3点に関して信頼性をもって見積っていかなければならない。また、信頼性をもって見積ることができれば、四半期及び期末に工事売上高として測定が完了することになる。



(4) 会計と税法の相違

現行の我が国における工事契約に関する会計及び税法の内容を確認すると、会計基準は、企業会計基準第 15 号工事契約に関する会計基準に記載されている。税法の取扱いは、法人税法第 64 条及び法人税法施行令第 129 条に記載されている。これらを表-3 にまとめた。

これらの先行研究から言えることは、企業会計基準第 15 号工事契約に関する会計基準 40 項に記載されている「工事契約による事業活動は、工事の遂行を通じて成果に結び付けられることが期待されている投資であり、そのような事業活動を通じて、投資のリスクから解放されることになる。そして、当委員会（企業会計基準委員会）において検討すべき点は、工事契約に係る事業活動に投下した資金は、どのような条件があれば、投資のリスクから解放されることになるのかという問題であると整理された。」ということであると考えられる。

(5) 工事収益総額及び工事原価総額の信頼性

① 工事完成の確実性

工事収益総額の信頼性をもった見積りは、企業会計基準第 15 号工事契約に関する会計基準の 10 項において、「信頼性をもって工事収益総額を見積るための前提条件として、工事の完成見込みが

確実であることが必要である。このためには、施工者に当該工事を完成させるに足りる十分な能力があり、かつ、完成を妨げる環境要因が存在しないことが必要である。」と述べている。また、同様な内容が同基準 48 項にも記載されている。すなわち、「工事を完成させるに足りる十分な能力」とは、施工能力を示すと考えられる。

○ 施工能力について

請負者が、受注工事を契約内容どおりに完成させるためには、請負者の技術力、資金力、調達力等が必要である。これらの能力は、請負者が保持している一般的に国土交通省が定めている経営事項審査による取得得点を見れば、おおよそ請負者の施工能力判定のガイドラインと見ることができると考えられる。

② 実行予算の作成及び承認（工事原価総額の信頼性に関する内容）

受注した工事を施工に移すためには、実行予算を作成し承認されてから施工となる。この形態は、それぞれの工事において種類、仕様、規模、施工場所、施工時期、施工時間（夜間のみの工事もある）等が異なるために、工事ごとに実行予算を作成し、承認された予算に基づいて大分類の材料費、外注費、労務費、経費に区分され工事原価を集計して原価管理を行うことになる。

③ 実行予算と実績の対比と見直し（予定・実績

表-3 工事契約に関する会計及び税法の相違

項目	企業会計基準第 15 号工事契約に関する会計基準		法人税法第 64 条 法人税法施行令第 129 条	
適用要件	成果の確実性が認められる ①工事収益総額 ②工事原価総額 ③決算日における工事進捗度が信頼性をもって見積られる		長期大規模工事 ①工事期間：1 年以上であること ②請負金額：10 億円以上であること ③支払条件：請負金額の 1/2 以上が引渡日から 1 年以上経過後に支払われることが定められていないこと	
適用要件該当の有無	無	有	有	該当しない長期請負工事
会計処理	工事完成基準	工事進行基準		工事進行基準又は工事完成基準
選択	強制			任意 工事進行基準は継続適用する

注記 1. 2007 年（平成 19 年）12 月に企業会計基準委員会が企業会計基準第 15 号として「工事契約に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針 18 号「工事契約に関する会計基準」が公表されたことに伴い、2008 年（平成 20 年）度税制改正において長期大規模工事に係る法人税法が改正（平成 20 年 4 月 1 日）された。  
2. 旧法人税法は、①工事期間 2 年以上、②請負金額 50 億円以上、③請負金額の 1/2 以上が引渡日から 1 年以上経過後に支払われることが定められていないことであった。工事完成基準は、税法上税金納付が遅れるが、工事進行基準であれば工事完成基準に比べ早期に税金を納付される。

管理（予実管理）

当初に契約した内容がその後の、顧客による設計変更又は施工者による設計変更等により実行予算を組み直す必要が生じる。また、工事の進捗によって発注業者選定、発注単価の低減、施工方法の見直し、経費削減等により当初の実行予算と完成予想原価との間で差異が生じることがよくあるため、その差異を分析することにより工事原価を管理する予定実績管理（予実管理）を行っている。したがって、当初の実行予算は、工事の進捗に応じて適時適切に見直しが必要となる。

④ 管理体制の整備

実行予算は、営業部及び企画管理部が損益予測をする訳ではなく、工事部門が工事内容の実績に基づき工事に使用した材料費、外注費、労務費、経費を積み上げた内容で管理している。その結果、工事の進捗に応じて適時適切に見直しが必要となる。したがって、このような情報管理が定期的には又は適時に伝達される管理体制の整備が不可欠である<sup>20)</sup>。

(6) 我が国における工事進行基準の適用に関する  
監査上の取扱い

本節では、2015年4月30日付けで日本公認会計士協会が通知した監査・保証実務委員会実務指針第91号の「工事進行基準等の適用に関する監査上の取扱い」に関してどのような内容が監査上の論点となっているか確認する。

本実務指針は、企業会計基準第15号（「工事契約に関する会計基準」）及び企業会計基準適用指針第18号（「工事契約に関する会計基準の適用指針」）を適用し、工事進行基準により収益及び原価を認識する企業の財務諸表監査を行う場合の監査基準委員会報告書の要求事項を適切に適用するために留意する事項が指針として取りまとめられたものである<sup>21)</sup>。

本指針の第5項においても、工事進行基準が恣意的に用いられる可能性を示唆しており、「工事進行基準では、一般に会計上の見積りの不確実性の程度が大きく、会計上の見積り<sup>22)</sup>に関する重

要な虚偽表示リスクが高くなることが多い。この重要な虚偽表示リスクには、会計上の見積りの判断を誤ることによる誤謬のみならず、原価の付け替えによる決算日における工事進捗度の調整を通じた工事収益の操作などの不正によるものも含まれる<sup>21)</sup>。」とある。監査基準委員会報告書540「会計上の見積りの監査」（以下、「監基報540」という。）の第8項において一般的に考えられる会計上の見積りの不確実性の程度が大きく、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクが5項目例示されている<sup>23)</sup>。

会計上の見積りが、監査の全過程において網羅的に把握する必要性として、監基報540.A16では「経営者は、以下の事項に基づいて、会計上の見積りが必要となる取引、事象及び状況を把握することが多い。」としている。会計上の見積りの合理性に関しては、監査基準第三実施基準の三監査の実施<sup>24)</sup>において「監査人は、会計上の見積りの合理性を判断するために、経営者が行った見積りの方法の評価、その見積りと監査人の行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。」と述べている。

重要な虚偽表示リスクに関して例示された5項目を「会計上の見積り」及び「見積額の算定」を指針第91号等により工事進行基準に関してまとめると表-4となる。

**3. 検 討**

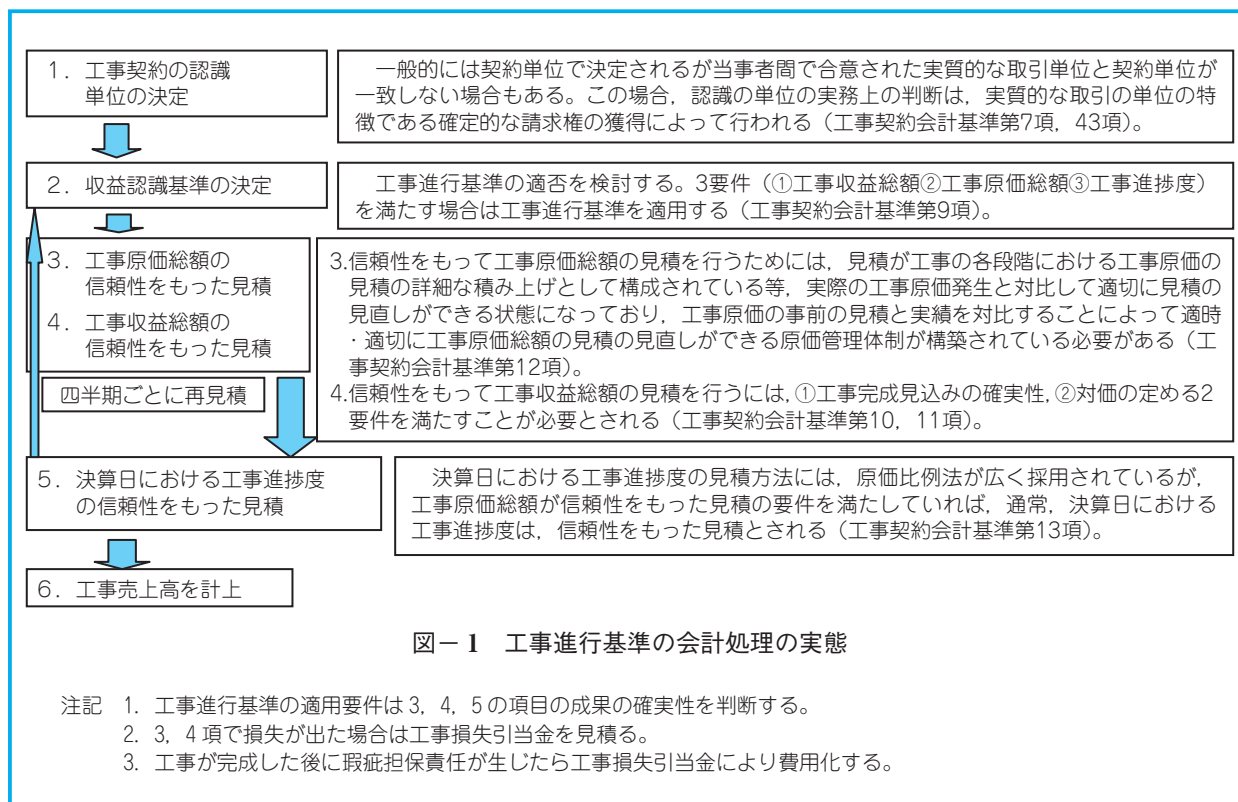
(1) 認識及び測定の実態

実務上の工事進行基準の一般的な会計処理は、「工事収益総額→工事原価総額→決算日における工事進捗度を決定」ではなく、「3. 工事原価総額」→「4. 工事収益総額」→「5. 決算日における工事進捗度を決定」→「2. 収益認識基準の決定」がルーティンとなって、少なくとも四半期ごとに見積りが見直されなければならないと考えられる（図-1）。

表-4 工事進行基準の監査上の論点

基準等該当番号	内 容
指針 91-28, 66	未契約請負金の妥当性を検討
指針 91-33	実行予算の作成方法とその過程を検討
指針 91-33	実行予算の承認及び妥当性を検討
指針 91-34	変更が生じた場合の適時性を検討
指針 91-45, 46	工種及び工程ごとの予算金額の算定方法を検討
指針 91-36, 43	資材及び労務単価の上昇に関する見込み具合を検討
指針 91-28	未契約請負金の確定額及び見積を比較検討
指針 91-55	実行予算の確定額あるいは再見積額を比較検討
実施基準三 5, 指針 91-56	乖離がある場合、経営者が原因分析した内容に関して再検討
監基報 540.12(4)	乖離及び手続実施上の重要性を比較し分析された乖離原因から見積の精度をどの様に検討したかを再検討
監基報 540.12	期末の出来高調整方法及び過程を検討
監基報 540.12(4)	期末の出来高調整額の妥当性を検討
指針 91-19, 53, 76	IT 業務処理統制で評価し、かつ、合理的に算定できるプログラムとなっているか検討
指針 91-42	外国通貨が関係する場合の進捗度の計算方法について妥当性を検討
指針 91-47	工事進行基準適用除外案件の妥当性を検討
指針 91-47	工事進行基準適用案件の妥当性を検討
指針 91-29, 67(1)	事後的な成果の獲得・喪失に関して情報収集体制を検討
指針 91-29, 59(2)	工事進行基準適用中止案件の妥当性を検討
指針 91-29, 59(2)	工事完成基準から工事進行基準適用案件への振替内容の妥当性を検討

注記 1. 実施基準とは「監査基準」に示されたものをいう。監基報とは「監査基準委員会報告書 540」に示されたものをいう。指針とは「監査・保証実務委員会実務指針第 91 号」に示されたものをいう。  
 2. 外国通貨、為替に関しては、海外での工事を考慮し工事進捗度の見積の「工事原価の調整についての規定」の一部として考えた。  
 3. 工事損失引当金に関する検討課題は省略した。





## (2) 工事原価総額の見積りに関する検討

長期大規模工事の場合、工事原価総額の根拠となる実行予算は、プロジェクトマネージャー、現場所長、設計者等の工事原価管理者に起因するところが大きい。実行予算は、一度作成すればそれで良いというものではなく、設計変更等がない場合でも工事工程の進捗度合い、天候に伴う仮設費の増加、住民対策等の費用が生じるため適時・適切な見直しが必要となると考えられる。したがって、「工事原価総額の見積りが信頼性をもって見積られている。」と言えるためには多くの不確実性を低減できるための原価管理体制が必要となると考えられる。

まず、工事進行基準の適用に当たって必要なことは、工事原価に利益額を上乗せした実行予算に対して決算日における工事進捗度の見積りが必要となると考えられる。工事は、進捗とともに予算工事原価と実際に生じた工事原価に差異が生じるので、不正が無かったとしても精緻化して把握することは非常に困難と考えられる。したがって、工事進行基準の運用には内部統制が重要な役割を果たしていると考えられる。内部統制に関しては、監査・保証実務委員会実務指針第91号「工事進行基準等の適用に関する監査上の取扱い」に、全社的な内部統制が述べられている<sup>25)</sup>。なお、これらの内部統制に関しては、原価管理においてプロジェクトマネージャーを中心とした内部統制が適時・適切に構築され運用されることが必要となると考えられる。

収益認識に関して工事原価は、契約時において工事原価発生区分を明確に細分化することにより、工事原価の認識単位を特定化することができると考えられる。これは、IFRS第15号の特徴でもあるステップ1に他ならないと考えられる。そして、工事原価は実行予算の信頼性を裏付けるものであるから、工事原価の作成方法に関する規定を明確にしておく必要があると考えられる。

## 4. まとめ

本稿の要点をまとめると次のとおりとなる（工事進捗度については次年度以降まとめ）。

- (1) IFRS及びUS GAAPは、資産負債アプローチを意識するがために権利と義務に関してまとめられられたが、内容的には収益費用アプローチと変わるところはない。
- (2) 企業会計基準と法人税法は、目的が異なるので、税法では工事期間が1年以上であっても請負金額が10億円未満の場合は、工事進行基準に該当しない工事が存在する。
- (3) 工事収益総額及び工事原価総額は、実行予算の精度によりその信頼性が担保される。
- (4) 恣意的に用いられる可能性が高く、会計上の見積りによるところが大きい。
- (5) 原価管理体制に実効性があることが重要である。

### 【参考文献】

1. Baker.C.R. and E.M.Barbu (2007) Trends in Research on International Accounting Harmonization, *International Journal of Accounting*, Vol.42, No.3, pp.272-304
2. 岩崎 勇「会計上の収益認識基準の展開」『会計』2003.12 第164巻第4号 pp.15-30
3. 乙政正太「最近の不正会計から学ぶべきこと」『会計』2016.5 第189巻第5号 pp.28-40
4. 斎藤静樹「会計基準と基準研究のあり方」『会計』2011.9 第180巻第3号 pp.1-17
5. 佐々木隆志「新収益認識基準におけるもう一つの資産負債アプローチ」『会計』2016.6 第189巻第6号 pp.1-13
6. 澤邊紀生「経営管理システムの柔軟性と不確実性・多様性」『会計』2016.5 第189巻第5号 pp.41-55
7. 辻山栄子「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」『会計』2010.4 第177巻第4号 pp.465-484
8. 東海幹夫「工事契約会計の展開と新たな動向」『青山経営論集』2009.12 第44巻第3号 pp.117-130
9. 徳賀芳弘「最近の不正会計事件から学ぶべきこと」『会計』2016.5 第189巻第5号 pp.1-15
10. 内藤文雄「会計処理のフレキシビリティと監査判断



- の限界』『会計』2016.5 第 189 巻第 5 号 pp.56-64
11. 中川 優「戦略不確実性と予算管理システム」『会計』2011.9 第 180 巻第 3 号 pp.75-89
  12. 新田忠誓「収益費用アプローチにおける会計準則に意味」『会計』2003.12 第 164 巻第 4 号 pp.1-14
  13. 濱本道正「工事契約から見た IFRS 収益認識モデルについて」『青山経営論集』2013.9 第 48 巻第 2 号 pp.25-36
  14. 万代勝信「IFRS・FASB の「収益認識プロジェクト」に係る問題」『会計』2010.4 第 177 巻第 4 号 pp.485-497
  15. 山田康裕「収益認識プロジェクトにおける基準設定の力学」『会計』2015.4 第 187 巻第 4 号 pp.431-443
  16. 姚 小佳「工事契約の収益認識に関する検討」『商経学叢』2010.7 第 57 巻第 1 号 pp.279-296
  17. 渡辺英人「収益認識基準と会計実務に係る問題」『会計』2010.4 第 177 巻第 4 号 pp.51-63
  18. 田中 弘『監査役のための「早わかり」シリーズ 会計基準新しい時代の会計ルールを学ぶ』2012.1
  19. 辻山栄子『IFRS 導入へ：コンバージェンス，アドプション』「企業会計」中央経済社 pp.43-51, 2016.1
  20. 豊田俊一「IASB と FASB による収益認識基準の見通しと ASBJ の論点整理について」『企業会計』中央経済社 pp.18-27, 2010.2
  21. (訳) 中島省吾『増訂 A.A.A. 会計原則』中央経済社 1964.8
  22. 成道秀雄「公正処理基準と税会計処理基準」『企業会計』中央経済社 pp.59-65, 2016.1
  23. 日本公認会計士協会「不正な財務報告及び監査の過程における被監査会社との意見の相違に関する実態調査報告書に公表について」『会計・監査ジャーナル』Vol.28, pp.40-60, 2016.8
  24. 長谷川茂男『米国会計基準ガイドブック』中央経済社 2011.7
  25. 万代勝信「収益認識プロジェクトの概要」『企業会計』中央経済社 pp.18-25, 2008.8
  26. W. A. Paton & A. C. Littleton (訳) 中村省吾『会社会計基準序説〔改訳〕』森山書店 1976.4
- 
- 1) 本稿でいう「不正会計」とは、有価証券報告書をはじめとする各種開示書類に関して虚偽の記載をした場合を不正会計という。
  - 2) 証券取引等監視委員会事務局が作成した「金融商品取引法における課徴金事例集，平成 22 年 6 月，平成 27 年 8 月，平成 28 年 8 月」を参考。
  - 3) The International Accounting Standards Board (IASB) today confirmed a one-year deferral of the effective date of the revenue Standard, IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, to 1 January 2018.  
<http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/IASB-confirms-one-year-deferral-of-effective-date-of-revenue-Standard.aspx> より抜粋。
  - 4) 工事進行基準という言葉は無いが「一定の期間にわたり充足される履行義務」として承認された。IFRS 第 15 号 35 を引用。
  - 5) 2008DP によれば、「顧客が財を物理的に占有した時点であり、サービスの場合は顧客がサービスを受けた時点で履行義務が充足されたことになる」(IASB 2008, pars.4.59-4.61) このことは、顧客が約定資産に対する支配を獲得した時点で収益の認識が可能となるので工事進行基準は適用できなくなる。なぜなら、一般的に建設業の場合は完成引渡しの時点で初めて顧客に財が移転されるという契約条件になっているからである。
  - 6) 工事進行基準を用いることで、四半期完成工事高営業利益率の持続性及び将来キャッシュ・フロー予見可能性等を高めることができるのではないかと考えられる。このことは、投資家に対して企業実態に即した財務情報を提供することができる。
  - 7) 我が国において現状における工事進行基準適用の要件は、この 3 要件を満たさなければならないので、以降本稿ではこれを「適用 3 要件」と称す。
  - 8) FASB, *Accounting Standards Update, No.2014-09 Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)*, Summary May 2014
  - 9) *Ibid*, Summary
  - 10) 国際財務報告基準 IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」IFRS [特別追補版]，国際会計基準審議会 (IASB)，pp.13-14, 2015 年 2 月
  - 11) 一橋大学の佐々木隆志教授によれば、「たとえば、企業の保有していない場所において作られている船舶等で、他者に転売可能なものなどであればいわゆる進行基準の適用が難しいという結果につながる可能性があるわけである。こうした場合、さらに契約締結時に「他への転用」が可能かどうかの恣意的な判断を行い (IFRS15-36 項の記述参照)，恣意的にどの会計基準を適用するかを決めることができる可能性がある。」とある。しかし、ステップ 1 の顧客との契約を識別する段階で契約方針の変更の手続きを行えば恣意性は低減できるのではないかと考えられる。佐々木隆志「新収益認識基準におけるもう一つの資産負債アプローチ」『会計』pp.1-13, 第 189 巻第 6 号 2016.6
  - 12) FASB, *Accounting Standards Update No.2014-09 (Topic 606)*, 先行研究として志賀理「FASB による収益認識基準の理論」『会計』第 188 巻第 1 号, 2015 年 7 月がある。Topic 606 の目的は、「実体の顧客との契約から生じる収益とキャッシュ・フローの性質，

- 金額、タイミング及び不確実性について財務諸表の利用者にとって有用な情報を報告するための原則を設定することである (FASB, *Update No.2014-09, op. cite, par. 606-10-05-2*)。
- 13) *Ibid, pars 606-10-05-3 and 05-4*
- 14) 第311回企業会計基準委員会(審議資料(6)-2, 2015年5月15日)では、IFRS第15号及びTopic 606を総称して新収益認識基準と呼んでいる。特に工事進行基準に関する課題として、「回収可能性の検討」が論点となった [https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/minutes/20150515/20150515\\_11.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/minutes/20150515/20150515_11.pdf), 2016.11
- 15) FASB Accounting Standards Update No.2016-12, *Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients*
- 16) ステップ5の原文は Recognise revenue when (or as) the entity satisfies a performance obligation と記載。
- 17) 企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利。
- 18) 顧客に財又はサービスを移転する企業の義務のうち、企業が顧客から対価を受け取っているもの。
- 19) IASB 及び FASB は、2008年12月に共同で討議資料として「顧客との契約における収益認識についての子備の見解」を公表した。
- 20) 企業会計基準第15号 工事契約に関する会計基準50項に、「工事進行基準を適用するためには、工事原価総額についても、信頼性をもって見積もることができる必要がある。しかし、工事原価総額は、工事契約に着手した後も様々な状況の変化により変動することが多い。このため、信頼性をもって工事原価総額の見積りを行うためには、こうした見積りが工事の各段階における工事原価の見積りの詳細な積上げとして構成されている等、実際の原価発生と対比して適切に見積りの見直しができる状態となっており、工事原価の事前の見積りと実績を対比することによって、適時・適切に工事原価総額の見積りの見直しが行われる必要がある。この条件を満たすためには、当該工事契約に関する実行予算や工事原価等に関する管理体制の整備が不可欠であると考えられる。このため、工事契約に金額的な重要性がない等の理由により、個別にこうした管理が行われていない工事契約については、第9項に定める工事進行基準の適用を満たさないことに留意する必要がある。」と述べている。
- 21) 日本公認会計士協会監査・保証実務委員会実務指針第91号の「工事進行基準等の適用に関する監査上の取扱い」pp.2, 平成27年4月30日より引用。
- 22) 本稿でいう「会計上の見積り」とは、日本公認会計士協会が2011年(平成23年)12月に発行した「監査基準委員会報告書540(報告書第44号)」の第6項に記載されている「正確に測定することができないため、金額を概算することをいい、見積りが要求される金額だけではなく、見積りの不確実性が存在する場合に公正価値によって測定される金額に対しても使用される。」と定義する。
- 23) 日本公認会計士協会監査・保証実務委員会実務指針第91号の「工事進行基準等の適用に関する監査上の取扱い」pp.2-3 平成27年4月30日(1) 実行予算に基づく工事損益率及び決算日における工事進捗度等会計上の見積りが不可欠であるため、経営者の偏向の存在を完全には排除できないこと。(2) 工事の進捗途中において当事者間の新たな合意によって工事契約の変更が行われる傾向にあるが、その変更金額が工事契約の変更の都度決まらない場合があること。(3) 工事原価総額の見積りに当たっては、全ての工事契約に適用可能な画一的な判断解釈を得られにくく、工事契約内容に関する専門的知識及び実務経験を有する、当該工事契約の原価管理又は進捗管理に直接的又は間接的に責任を有する者による判断が恣意的に行われる可能性があること。(4) 労務安全管理または工程管理が重視される傾向にあること。また、原価管理について監視活動が実施されていても、工事進行基準の適用の妥当性という観点からは必ずしも十分に実施されていない可能性があること。(5) 顧客や原材料の納品業者及び外注業者または監督官署等との間で各種の協議が頻繁に行われ、このような協議の結果が、工事進行基準の適用に関する会計上の見積りに影響を及ぼし、工事収益総額や工事原価総額の見直しが必要となる場合がある。このような場合には、工事進行基準の適用のための信頼性をもった見積りを実施する部署が、当該協議の結果に関する情報を適時かつ網羅的に収集できず、最新の状況を会計上の見積りに適時に反映できない可能性があること。
- 24) 企業会計審議会「監査基準」平成26年2月18日より引用。
- 25) 日本会計士協会、監査・保証実務委員会実務指針第91号「工事進行基準等の適用に関する監査上の取扱い」pp.4-15, 平成27年4月30日